

**Секция 4**  
**ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ.**  
**ИНСТИТУТ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ГРУППЫ**  
**НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ (КГН).**  
**МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ**

**НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ ТРАНСФЕРТНОГО**  
**ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ: ОПРЕДЕЛЕНИЕ РЫНОЧНОГО УРОВНЯ**  
**ЦЕН ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ**

**Ардашев А. М.**

Финансовый университет при Правительстве РФ.

Научный руководитель:

Гончаренко Л.И., доктор экон. наук, проф.

**Аннотация:** В статье приводится анализ становления и развития налогового контроля трансфертного ценообразования и отдельных его элементов. Также статья содержит анализ применимости рыночного интервала для целей принятия управленческих решений.

**Annotation:** The article provides an analysis of establishment and development of transfer pricing tax control and its separate elements. Also, the article contains an analysis of arm's length range applicability for purposes of managerial decision-making process.

**Ключевые слова:** трансфертное ценообразование, рыночный интервал.

**Keywords:** transfer pricing, arm's length range.

В рыночной экономике реализация механизма ценообразования является комплексным процессом. Фактический уровень цен, складывающийся в процессе осуществления экономической деятельности, имеет в своей основе многочисленные факторы и во многом определяется целями экономических субъектов.

Развитие и усложнение экономических отношений в купе с возникновением особой юридической надстройки наделило процесс ценообразования дополнительными функциями: оно стало инструментом оптимизации отдельных аспектов хозяйственных операций. В последнее время особенно остро встает вопрос применения цен для регулирования налоговой нагрузки.

Данный факт можно проследить на примере многонациональных компаний, части которых зачастую зарегистрированы в разных налоговых юрисдикциях. Конкурентные отношения и необходимость диверсификации операций, как залог здоровой конкуренции, подталкивали компании к экстенсивному наращиванию капитала, что, в свою очередь, выливалось в возник-

новение групп компаний, состоящих из нескольких специализированных предприятий. До определенного момента от такого роста была отдача, но постепенно приращение новых капитальных ресурсов становилось нецелесообразным. В результате чего изменился характер развития, приоритет перешел на сторону качественных изменений в хозяйственных операциях. Примерами таких изменений, несомненно, могут являться внедрение передовых производственных технологий и развитие технологий управления. Но если положительный эффект от внедрения научных новаций мог носить чисто отраслевой характер в виду спецификации технологий, то структурное развитие могло быть распространено на всех субъектов.

Во многом прибыль таких субъектов росла за счет экономии налоговых издержек, чему способствовали различия в налоговых системах. Глобализация и рост роли международных экономических отношений подтолкнули их к перемещению налоговых баз в благоприятные в налоговой перспективе юрисдикции. Расходы в свою очередь располагались в системе экономических отношений таким образом, чтобы их можно было учесть с пользой для снижения налоговых обязательств.

Способ ценообразования для целей управления получил название «трансфертное ценообразование» (далее — «ТЦО»). ТЦО позволяет решать следующие задачи: регулирование спроса, предложения, объема затрачиваемых ресурсов, повышения эффективности подразделений, мотивация руководителей<sup>1</sup>.

Для решения данных задач субъект должен обладать определенным уровнем власти, то есть он и лица, на которые он планирует распространить свою власть должны быть аффилированы. Именно поэтому трансфертными также называют цены, применяемые компаниями в сделках с взаимозависимыми лицами.

В российском законодательстве предусмотрена возможность самостоятельно определять цену. Ст. 1 Гражданского кодекса РФ провозглашает принцип свободы договора, а ст. 424 конкретизирует его и гласит, что цена, устанавливается взаимным соглашением сторон. Вмешательство государственных органов в процесс ценообразования возможно, но только, если это прямо указывается в российских нормативно-правовых актах.

Свободные в выражении своей воли экономические субъекты могут вести себя недобросовестно, применяя механизмы ценообразования не для получения прибыли, а для получения налоговых выгод, что уже не может рассматриваться, как предпринимательская деятельность. Это вызывает необходимость контроля со стороны государственных органов.

Долгое время в России контроль ТЦО осуществлялся на основании положений ст. 20 и 40 Налогового кодекса РФ (далее — «НК РФ»). Практика применения данных статей показала их малую эффективность. Объективные причины: неопределенность применяемых терминов, слабая регламентация

---

<sup>1</sup> Хомутов В., Как использовать трансфертные цены для управления компанией, журнал «Финансовый директор», №7–8, 2004 г.

отдельных аспектов проблемы — не дали налоговым органам в полной мере применять данный инструмент контроля. По оценкам за период 2006–2007 гг. из 263 дел, 16,73 % — выиграли налоговые органы, 83,27 % — в пользу налогоплательщиков<sup>2</sup>.

В 2012 г. вступили в силу новые правила контроля ТЦО. Существовавшая ранее концепция была пересмотрена. В частности, появились новые методы обоснования рыночности. Применение большей части методов, обозначенных в ст. 105.7 НК РФ, базируется на расчете рыночного интервала цен (процентных ставок, ставок вознаграждений по роялти, значений показателей рентабельности).

Расчет интервала регламентируется ст. 105.8 НК РФ. При расчете интервала используются значения, определяемые по результатам не менее четырех сопоставимых сделок или на основании данных отчетности не менее четырех сопоставимых организаций в зависимости от метода ТЦО.

Алгоритм расчета интервала прозрачен и не вызывает сомнений относительно отдельных аспектов его реализации.

Аналитический потенциал интервала не ограничивается подтверждением рыночности. Не все элементы механизма контроля ТЦО определены однозначно, выборка, лежащая в основе расчета интервала, может пересматриваться. Изменение набора значений может произойти из-за того, что понятие сопоставимости во многом субъективно. В силу объективных причин возможны различия в исходных данных. При проведении контроля ТЦО может быть использована информация из общедоступных источников, поименованных в разделе V.1 НК РФ. При имеющемся разнообразии источников возникает вероятность того, что они содержат разную информацию. Даже в ситуации с коммерческими базами данных таких специализированных информационных агентств-конкурентов как, к примеру, «Bloomberg» и «Cbonds», «Интерфакс» и «Thomson Reuters», могут существовать различия. Более того, программные продукты одного и того же производителя, могут содержать разную информацию в виду их комплектации. Например, при одинаковой стратегии поиска возникают существенные расхождения в базах данных компании «Bureau van Dijk», а именно «Ruslana» — 9,5 млн. российских компаний (из них 5,6 млн. активных), «Orbis» — 10 млн. компаний (6 млн.), «TR Catalyst» — 1 млн. компаний (0,8 млн.)<sup>3</sup>. Таким образом, изменение выборки представляется вероятным.

Налогоплательщикам можно и нужно производить оценку таких рисков. Отправной точкой оценки является расчет медианы интервала. Она не является жестким ограничителем, это ориентир, который может и будет меняться при изменении массива данных. Опираясь на нее, можно понять, вероятность и степень опасности пересмотра выборки (Таблица).

---

<sup>2</sup> Емельянов А.И., Применение статьи 40 НК РФ. Анализ судебной практики, журнал «Налоговед», №9, 2007 г.

<sup>3</sup> <http://www.bvdinfo.com/>.

## Расчет интервала риска

Значения рентабельности продаж, %			Описание изменений	Рыночный интервал
5,07	6,33	5,95	Исходный интервал	2,59–10,76
9,36	12,59	10,76		
0,1	0,13	1,05	Исключение компании с наименьшими значениями	5,95–12,59
6,85	6,35	2,59		
2,26	8,66	6,38	Исключение компании с наибольшими значениями	2,26–8,66
34,5	21,31	14,72		

Из приведенной таблицы видно, что при исключении с наименьшими (наибольшими) значениями, интервал соответственно смещается, а нижняя граница поднимается (опускается) относительно начального уровня.

Среди двух частей, образующихся при построении медианы, потенциально опасной для налогоплательщика является нижняя часть, так как, если нижняя граница, в результате пересмотра поднимется, то для налогоплательщика это может вылиться в необходимость уплаты дополнительных сумм налогов. Также согласно положениям ст. 129.3 НК РФ при соблюдении определенных условий неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога, влечет взыскание штрафа в размере 40 % от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 тыс. рублей.

В свою очередь, пересмотр верхней границы непосредственно для налогоплательщика рисков не несет: если фактическое значение тестируемого показателя превысит верхнюю границу, то это будет значить, лишь переплату налога данным лицом. Не будет оснований для применения к нему штрафных санкций. Опасность доначислений ложится на контрагента данного налогоплательщика, так как в рассматриваемой ситуации, если у одного лица значения завышены, то у другого — обязательно занижены относительно показателей, которые сформировались бы в рыночных условиях. Это может привлечь внимание налоговых органов к данному налогоплательщику.

Нельзя забывать, что в случае доначисления сумм налога у контрагента возникает возможность провести симметричную корректировку. Это непременно является положительным моментом, поскольку сглаживает негативные последствия наступившего налогового риска для группы в целом.

Важным аспектом является факт резидентства. Если оба участника сделки являются российскими компаниями, то для них становятся актуальны и симметричные корректировки и необходимость проведения оценки обозначенных выше рисков. Налоговые органы имеют все основания и возможности как доначислить налоги налогоплательщику и учесть симметричные корректировки контрагента, так и проверить контрагента, если у проверяемого налогоплательщика был обнаружен факт переплаты.

В трансграничных сделках, когда одна сторона сделки представлена российским налогоплательщиком, прежде всего, для российского налогоплательщика тест становится актуальным только в части изменения нижней гра-

ницы. Теряется возможность применения симметричных корректировок, а вместе с этим компенсация группе лиц в целом. В случае обнаружения факта переплаты, как уже было указано ранее, штрафные санкции налогоплательщику не грозят. Для иностранного контрагента факт выхода из интервала не критичен, так как он не является российским налогоплательщиком. Только если в стране резидентства в отношении этого лица будет осуществляться налоговый контроль, и в соответствии с местными правилами ТЦО будут выявлены нарушения, у него возникает необходимость уплаты дополнительных сумм налогов, штрафных санкций в соответствии с местным законодательством.

Рыночный интервал показателей, рассчитанный в соответствии с актуальными правилами контроля ТЦО, помимо прямого назначения, а именно проверки рыночного характера деятельности налогоплательщиков в сделках с взаимозависимыми лицами, также имеет существенный потенциал для принятия управленческих решений. Своевременная оценка рисков и принятие мер, направленных на предотвращение или смягчение негативных последствий пересмотра интервала, способно не только обезопасить самого налогоплательщика, но и в целом снизить налоговые риски для аффилированных с ним лиц.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ИНСТИТУТА КГН В РОССИИ И ДАЛЬНЕЙШИЕ ПЕРСПЕКТИВЫ ЕГО РАЗВИТИЯ

**Башлыкова К.С.**

Российская Академия народного хозяйства и государственной службы  
при Президенте РФ, Брянский филиал  
Научный руководитель:  
Нехаева У.И., к.ю.н., доцент

**Аннотация:** Важнейшим нововведением последнего десятилетия в российском налоговом законодательстве стало создание института консолидированной группы налогоплательщиков. Его практическое применение выявило ряд ключевых моментов, которые требуют дополнительного анализа и принятия мер.

**Annotation:** Creation of the Institute of the consolidated group of taxpayers became the most important innovation for the last decade in the Russian tax legislation. Its practical implementation identified a number of important questions that require further analysis and actions.

**Ключевые слова:** консолидированная группа налогоплательщиков, налогообложение, консолидированная группа, налогоплательщик, налог на прибыль организаций

**Keywords:** consolidated group of taxpayers, taxation, consolidated group, taxpayer, profit tax.